

Donazioni indirette. Il Notariato torna sulla sentenza della Cassazione 13133/2016 sull'esonero da tassazione

Il denaro donato non va in atto

Per evitare l'imposta per legge serve solo il collegamento con la compravendita

Angelo Busani

■ Per essere esente da imposta la donazione indiretta realizzata dal padre (mettendo del denaro a disposizione del figlio, al fine di pagare il prezzo di acquisto di una abitazione) deve essere espressamente menzionata nel contratto di compravendita. In caso contrario, si applica l'imposta di donazione. Questa sorprendente decisione contenuta nella sentenza di Cassazione 13133 del 24 giugno 2016 è stata criticata in uno studio del Consiglio nazionale del notariato 29-2017/T.

In base all'articolo 1, comma 4-bis del Dlgs 346/1990 (il testo unico dell'imposta di successione e donazione), se un genitore dà denaro a un figlio (ad esempio, facendogli un bonifico) con l'intenzione di regalarglielo, alla donazione informale così effettuata non è applicabile l'imposta di donazione se si dimostra che la provvista del denaro è "collegata" a un atto avente a oggetto il trasferimento di un'azienda o di un immobile per il quale sia prevista l'applicazione dell'imposta proporzionale di registro o dell'Iva.

La legge definisce dunque, come presupposto per l'esenzione, l'esistenza di un "collegamento" tra la donazione indiretta e l'atto di acquisto; e il verbo "collegare" è utilizzato dalla legge senza ulteriori specificazioni, nel senso che la legge non dice come il collegamento debba essere effettuato; né, tanto meno, impone che, per avere l'esenzione, occorra effettuare particolari menzioni negli atti che si stipulano.

La Cassazione sostiene invece che, per «regola generale», l'esenzione da un tributo e la fruizione di una agevolazione presuppongono che il contribuente faccia «esplicito esercizio» del

diritto e pure ne faccia «espressa dichiarazione in atto».

Pretendendo un comportamento che la legge non impone, la Suprema Corte compie un evidente passo falso, per svariate ragioni. Anzitutto perché quando il legislatore tributario vuole che in atto risultino dichiarazioni necessarie per l'ottenimento di un'agevolazione, lo dice espressamente: nell'agevolazione "prima casa" non basta all'acquirente di non essere proprietario di altre abitazioni, ma occorre che lo dichiari espressamente.

Inoltre, se si pensa a un procedimento impositivo come quello

IL PRINCIPIO

Quando la legge subordina un'agevolazione alla formalizzazione di una dichiarazione, la richiesta va esplicitata

dell'imposta di registro (ove vengono tassate le risultanze dell'atto esibito per la registrazione), è inevitabile ritenere che i presupposti per l'applicazione di una tassazione diversa da quella ordinaria debbano essere esplicitati in atto, anche se la legge non lo richiede (lo afferma implicitamente l'articolo 3-ter, Dlgs 463/1997, in tema di autoliquidazione dell'imposta di registro, sancendo che l'Ufficio la controlla «sulla base degli elementi desumibili dall'atto» sottoposto a registrazione).

Ma se si pensa alla pretesa impositiva verso una liberalità indiretta, la quale necessariamente deriva da una approfondita attività di accertamento (perché comporta l'analisi della capacità contributiva dell'acquirente/

donatario e l'indagine sulla provenienza delle risorse finanziarie dal medesimo impiegate), non si può credere che, nell'ambito di questo iter, il fisco non si accorga del "collegamento" tra l'afflusso del denaro e il suo impiego per pagare un prezzo (si pensi al bonifico fatto dal genitore al figlio nullatenente, qualche giorno prima del rogito, di una somma pari a quella del prezzo da pagare; oppure all'assegno circolare, direttamente intestato al venditore, emesso addebitando il conto corrente dei genitori dell'acquirente).

Infine, più in generale, secondo l'articolo 10 dello statuto del contribuente, i rapporti tra contribuente e amministrazione finanziaria devono essere improntati al principio della collaborazione e della buona fede. Allora, se la legge solamente richiede che esista un "collegamento" (e, quindi, un fatto oggettivo) tra due fattori, quali la dazione del denaro e il suo successivo impiego, non appare che si possa escludere la maturazione del presupposto dell'esenzione (e, quindi, il collegamento) solamente perché non lo si è dichiarato.

Per la stessa ragione, nel campo dell'agevolazione "prima casa", dove pure la legge richiede alcune dichiarazioni come presupposto di concessione dell'agevolazione, è pacifico che la mancanza di dette dichiarazioni possa essere rimediata con un atto integrativo (circulari 38/E/2005 e 18/E/2013, nonché risoluzione 110/E/2006).

Concludere insomma che una liberalità indiretta sia tassata per il solo fatto di non essere stata enunciata, non richiedendolo la legge, pare insomma una conclusione abbastanza frettolosa.

Un anno di sentenze

01 | LA PROVA DELLA SIMULAZIONE DELLA DONAZIONE DENTRO UN'APPARENTE COMPRAVENDITA

Ogni mezzo di prova (e, quindi, anche la prova testimoniale o per presunzione) è ammesso nel caso in cui l'erede legittimario del donante deceduto intenda dimostrare, al fine di integrare la sua quota di legittima, che il de cuius ha posto in essere, in effetti, una donazione dietro un'apparenza di compravendita Tribunale di Milano sentenza 8057 del 17 luglio 2017 «Il Sole 24 Ore» del 10 novembre 2017

02 | È NULLA LA DONAZIONE COL SOLO BONIFICO

È una donazione nulla, per mancanza di atto pubblico, il bonifico di una somma di denaro effettuato per spirito di liberalità, e cioè senza che l'operazione bancaria sia motivata dal fatto di essere il pagamento di un prezzo di un bene acquistato o di un servizio ricevuto dal beneficiario del bonifico Cassazione, Sezioni Unite, sentenza 18725 del 27 luglio 2017 «Il Sole 24 Ore» del 28 luglio 2017

03 | LIBERTÀ DI PROVA PER LA SIMULAZIONE DELLA DONAZIONE

La prova della simulazione di una donazione non deve rivestire la forma dell'atto pubblico, ma può essere fornita anche con una "controdedichiarazione" (e cioè il negozio che attesta l'intervenuta simulazione) contenuta in una semplice scrittura privata, sottoscritta dalle parti della donazione o dalla parte contro la quale è prodotta la

controdedichiarazione Cassazione sentenza 18204 del 24 luglio 2017 «Il Sole 24 Ore» del 25 luglio 2017

04 | IL COACERVO TRA DONAZIONI NEL PERIODO 2001-2006

Le donazioni stipulate tra il 25 ottobre 2001 e il 28 novembre 2006, periodo in cui l'imposta di successione e donazione rimase soppressa, rilevano ai fini del "coacervo" tra donazioni. Cioè, se si stipula oggi una donazione, va tenuto conto del fatto che la franchigia è stata erosa, in tutto o in parte, dalle donazioni pregresse, in qualunque epoca siano state stipulate Cassazione sentenza n. 16677 dell'11 maggio 2017 «Il Sole 24 Ore» del 17 maggio 2017

05 | NON ESISTE PIÙ IL COACERVO TRA DONAZIONI E SUCCESSIONE

Nel nostro ordinamento non esiste più l'istituto del cosiddetto coacervo della successione con le donazioni dall'entrata in vigore (10 dicembre 2000) dell'articolo 69, legge 342/2000, che introdusse le aliquote fisse dell'imposta di successione, in luogo delle prevalenti aliquote progressive: per ragioni di incompatibilità con il nuovo sistema di tassazione ad aliquote fisse, la norma sul coacervo ereditario (e cioè l'articolo, comma 4, dlgs 346/1990) deve dunque essere considerata tacitamente abrogata dalla legge 342/2000.

Cassazione sentenza n. 24940 del 6 dicembre 2016 «Il Sole 24 Ore» del 28 dicembre 2016